

谈政府会计双核算基础及会计核算模式的实现

周 娜

【摘要】2015年10月23日,财政部发布了《政府会计准则——基本准则》(财政部令第78号),自2017年1月1日起施行。政府会计由以收付实现制为基础的预算会计和以权责发生制为基础的财务会计构成,政府会计主体应当编制政府决算报告和财务报告。对于如何实现预算会计与财务会计既适度分离又相互衔接、会计科目如何设置、核算分录如何记录,是政府会计具体准则和会计制度需要解决的问题。

【关键词】政府会计;收付实现制;权责发生制;会计核算

【中图分类号】F230

【文献标识码】A

【文章编号】1004-0994(2016)25-0026-4

为贯彻落实党的十八届三中全会精神,推进政府会计改革,构建统一、科学、规范的政府会计标准体系和权责发生制政府综合财务报告制度,财政部于2015年10月23日公布了《政府会计准则——基本准则》(财政部令第78号,简称《基本准则》),自2017年1月1日起施行。《基本准则》出台后,政府会计具体准则和政府会计制度预计将陆续出台。

根据《基本准则》的规定,政府会计实行收付实现制和权责发生制并存、预算会计要素与财务会计要素并存、政府决算报告和财务报告并存,政府会计具体准则和会计制度将就以上“并存”的具体实施予以规范。以上“并存”如何具体实现、会计科目如何设置、核算分录如何记录才能使财务会计与预算会计既适度分离又相互衔接,同时还能满足编制两种报告的需求,这是政府会计具体准则和会计制度需要解决的问题。

笔者在研读《基本准则》、《政府部门财务报告编制操作指南(试行)》等一系列新文件的基础上,结合现行的《事业单位会计准则》、《事业单位会计制度》、《行政单位会计制度》等准则制度,对如何解决上述问题进行了分析。

一、《基本准则》出台的背景

在《基本准则》出台之前,我国政府会计领域实行的是以收付实现制为核算基础的预算会计标准体系,主要包括财政总预算会计制度、行政单位会计制度和事业单位会计准则制度等。但是随着经济和社会的发展,预算会计标准体系已经难以满足新形势下的新需求,比如:不能如实反映政府资产的真实情况,不利于政府进行资产负债管理;没有科学的政府运行成本核算体系,不利于科学评价政府的运营绩效;缺乏统一、规范的政府会计标准体系,不能方便地进行报表合并及提供信息准确、完整的政府财务报告。而国际上一些发

达国家都不同程度地进行了权责发生制政府会计改革,且取得了较好的效果。

党的十八届三中全会通过的《中共中央关于全面深化改革若干重大问题的决定》提出了“建立权责发生制的政府综合财务报告制度”的重要战略部署,2014年8月31日修订的《预算法》也对各级政府财政部门编制以权责发生制为基础的政府综合财务报告提出了明确要求。2014年12月,国务院批转了财政部制定的《权责发生制政府综合财务报告制度改革方案》(国发[2014]63号,简称《改革方案》),确立了政府会计改革的指导思想、总体目标、基本原则、主要任务、具体内容、配套措施、实施步骤和组织保障。《改革方案》提出,以权责发生制为基础的政府综合财务报告制度改革是基于政府会计规则的重大改革,总体目标就是要构建统一、科学、规范的政府会计准则体系,包括制定政府会计基本准则、具体准则及应用指南和健全完善政府会计制度。《基本准则》作为统驭政府会计具体准则和政府会计制度的“顶层设计”和“概念框架”,就应运而生了。

二、《基本准则》的重大制度理论创新

《基本准则》是我国政府会计理论研究和改革成果的重要体现,其重大制度理论创新主要包括以下几方面:

1. 构建了双会计核算体系。双会计核算体系指政府预算会计和财务会计并行的政府会计核算体系,该体系中政府预算会计和财务会计既适度分离又相互衔接。

2. 确立了“3+5要素”的会计核算模式。《基本准则》中提出“预算收入、预算支出、预算结余”三个预算会计要素和“资产、负债、净资产、收入、费用”五个财务会计要素。

《基本准则》首次在政府会计体系中提出财务会计要素,其中“收入”、“费用”有别于现行预算会计中的收入和支出要

素,这两个要素将用来反映政府会计主体的运行成本,科学评价政府资源管理能力和绩效。“资产”、“负债”两个要素,按照政府会计改革最新理论成果也有了新的定义。

3. 明确了资产和负债的计量属性及其应用原则。《基本准则》提出了“历史成本、重置成本、现值、公允价值和名义金额”五种资产计量属性和“历史成本、现值和公允价值”三种负债计量属性。《基本准则》强调了历史成本计量属性,即政府会计主体对资产和负债进行计量时,一般应当采用历史成本。采用其他计量属性的,应当保证所确定的金额能够持续、可靠计量。这样规定,既体现了资产、负债计量的前瞻性,也充分考虑了政府会计实务的现状。

4. 构建了双财务报告体系。基于双会计核算体系,以收付实现制为基础的预算会计核算形成决算报告,以权责发生制为基础的财务会计核算形成财务报告。《基本准则》要求政府会计主体既编制决算报表,又编制财务报告,财务报告主要包括资产负债表、收入费用表、现金流量表及附注。

三、《基本准则》中双核算基础及“3+5要素”的会计核算模式解读

根据《基本准则》第一章第三条规定:“政府会计由预算会计和财务会计构成。预算会计实行收付实现制,国务院另有规定的,依照其规定。财务会计实行权责发生制。”政府会计将实行收付实现制和权责发生制双核算基础。

根据《基本准则》第三章第十八条和第四章第二十六条规定:“政府预算会计要素包括预算收入、预算支出与预算结余。”“政府财务会计要素包括资产、负债、净资产、收入和费用。”政府会计的会计要素将包含“3+5要素”。

也就是说,政府会计实行收付实现制和权责发生制两种核算基础并存的报告体系、预算会计和财务会计两类会计要素并存的核算体系。

四、双核算基础及“3+5要素”的会计核算模式具体实现方案的设想

基于以上分析,笔者对双核算基础及“3+5要素”的会计核算模式进行了一些具体实现方案的设想,具体如下:

1. 政府预算会计要素和收付实现制核算基础下的科目设置及会计核算分录。

方案1:在预算会计中设置一个中间过渡科目,暂且命名为“预算执行”科目。同时,按照三个会计要素设置三类会计科目。在实际操作中,“预算收入”会计要素可能设置多个一级会计科目,同时设置表示资金来源及用途的二级、三级明细科目,如“预算收入——财政补助收入——基本支出补助”科目,“预算支出”会计要素也同样设置会计科目。为方便举例,假定本案例中的业务涉及的会计科目分别为“预算收入——财政补助收入——基本支出补助”、“预算支出——财政补助支出——基本支出”、“预算结余——财政补助结余”等科目。

(1)假设A单位为政府会计主体,实际收到财政预算收入100000元时,会计分录如下:

借:预算执行	100000
贷:预算收入——财政补助收入——基本支出补助	100000

(2)A单位实际发生支出50000元且实现付款时,会计分录如下:

借:预算支出——财政补助支出——基本支出	50000
贷:预算执行	50000

(3)A单位期末结转预算收支时,会计分录如下:

借:预算收入——财政补助收入——基本支出补助	100000
贷:预算结余——财政补助结余	100000
借:预算结余——财政补助结余	50000
贷:预算支出——财政补助支出——基本支出	50000

“预算结余”科目的期末余额表示预算实际执行的收支结余,余额为贷方时表示实际收到的预算收入金额大于实际支付的预算支出金额,存在结余;余额为借方时表示实际支付的预算支出金额大于实际收到的预算收入金额,代表可能仍有部分预算拨款未到位。

“预算执行”科目的期末余额与“预算结余”科目的期末余额金额相等,方向相反。

方案1的优点:利用中间过渡科目,预算收入和预算支出在实际收款和支付时予以确认,期末予以结转,符合《基本准则》第三章第二十条“预算收入一般在实际收到时予以确认,以实际收到的金额计量”的规定,也符合先确认再结转的常规会计核算思路,易于理解和掌握。

方案1的缺点:①多了一类中间过渡科目,在一定程度上造成核算系统数据冗余。②到款时财务会计确认了收入(详见下文),此处预算会计确认收入,有重复确认的嫌疑,与《基本准则》中两种会计体系既适度分离又相互衔接的指导思想略显冲突。

方案2:为弥补方案1中的缺点,本方案不设置中间过渡科目,而是直接将“预算结余”科目既作为中间过渡科目,又作为最终结余科目,预算收入和预算支出实际收款和支付时不做传统意义上的“确认”,而是直接结转到“预算结余”科目,将“结转”作为另一种方式的“确认”。

(1)政府会计主体A单位实际收到预算收入100000元时,会计分录如下:

借:预算收入——财政补助收入——基本支出补助	100000
贷:预算结余——财政补助结余	100000

收到拨款收入时不直接确认而是结转该笔收入,将结转作为另一种形式的“确认”,而“预算收入”科目的借方累计发生额为实际执行的预算收入金额。

□ 改革探索

(2)A单位发生支出且实际支付50000元款项或额度时,会计分录如下:

借:预算结余——财政补助结余	50000
贷:预算支出——财政补助支出——基本支出	50000

发生支出且实际支付款项或额度时直接结转该支出,将结转作为另一种形式的“确认”,而“预算支出”科目贷方累计发生额为实际执行的预算支出金额。

(3)期末无需再结转预算收入、支出,“预算结余”科目余额表示预算执行的收支结余情况,贷方余额表示预算收入大于预算支出的结余资金;借方余额表示预算实际支付金额大于实际收到的预算收入金额,说明预算拨款未到位。

方案2的优点:①省略中间过渡科目,避免数据冗余;②采用不确认收支而直接结转收支的非常规思路,将结转作为另一种形式的“确认”,收支核算分录简便,月末无需结转收支,核算量比方案1大幅减少;③到款时财务会计确认收入,而预算会计不确认仅结转,与《基本准则》中二者适度分离又相互衔接的指导思想一致。

方案2的缺点:因无中间过渡科目,发生收支时直接结转,“预算收入”、“预算支出”等科目核算方向与传统核算收支的方向相反,借贷方表示的意义也与传统核算方向意义相反,不利于理解和掌握。

由于预算会计核算是编制政府决算报告的基础,预算会计科目的设置及核算内容必须满足政府决算报告的需求。根据目前政府决算报告的编制要求,上述两种方案设置的科目以及根据资金来源类型细化的“财政补助支出”和“非财政补助支出”等明细科目,结合包含类款项在内的项目管理区分基本支出、项目支出及类款项,可以满足政府决算报告中各个维度的数据填报需求。

针对以上两种方案,笔者更倾向于选择方案2。对于方案2的缺点,可以通过以下办法弥补:通过政府会计具体准则和政府会计制度规范预算收入和预算支出的借贷方含义,或者直接将其理解成结转收支。

2. 政府财务会计要素和权责发生制核算基础下的科目设置及会计核算。根据《基本准则》第四章的规定,政府财务会计要素包括资产、负债、净资产、收入和费用。

根据《政府部门财务报告编制操作指南(试行)》(财库[2015]223号)中的《资产负债表》样表,资产类和负债类的报表项目与现行行政事业单位使用的《资产负债表》中项目差异不大,所以预计政府财务会计中资产类和负债类会计科目也不会变化太大,本文暂不讨论资产、负债、净资产这三类科目的具体设置。

根据《政府部门财务报告编制操作指南(试行)》中《收入费用表》样表,收入项目也是在目前行政单位收入项目(财政拨款收入、其他资金收入)和事业单位收入项目(财政补助收

入、事业收入、上级补助收入、附属单位上缴收入、经营收入、其他收入)的基础上,增加了“投资收益”项目,变化不是特别大。本文根据样表中收入项目设置“财政补助收入”、“事业收入”等一级收入科目。

支出项目变化较大,现行行政单位《收入支出表》中支出项目为“财政拨款支出”、“其他资金支出”等项目,其中“财政拨款支出”项目在《财政拨款收入支出表》中细化为人员经费、日常公用经费及项目经费等,也就是仅财政拨款支出需要细化到人员、日常公用经费;现行事业单位《收入支出表》中支出项目为“财政补助支出——事业支出”、“非财政补助支出——事业支出”、“上缴上级支出”、“对附属单位补助支出”、“其他支出”等项目,其中“财政补助支出——事业支出”项目在《财政补助收入支出表》中细化为人员经费、日常公用经费及项目经费等。从以上报表支出项目来看,支出项目大体上是按“经费来源或去向”的标准进行分类的,即财政补助支出、非财政补助支出、上缴上级支出、对附属单位补助支出等。

而《政府部门财务报告编制操作指南(试行)》中《收入费用表》样表中支出项目为“工资福利费用”、“商品和服务费用”、“对个人和家庭的补助”、“对企事业单位的补贴”、“折旧费用”、“摊销费用”、“财务费用”、“经营费用”、“上缴上级支出”、“对附属单位补助支出”、“其他费用”等,与现行的支出项目完全不同,是按照支出经济科目、资金去向和权责发生制中各类期间费用进行分类的。

究其原因,根据《基本准则》的思路,资金来源的核算是在政府预算会计中进行的,即在“预算支出”科目下设置明细科目进行分类核算,而在政府财务会计中仅核算支出经济科目及期间费用等。据此,政府财务会计的费用类科目设置会有较大变动,只需直接设置支出经济、资金去向及期间费用等相关科目,不需设置“财政补助支出/非财政补助支出”、“项目支出/基本支出”等反映资金来源及用途信息的明细科目。也就是说,在科目设置上,现行行政事业单位会计制度的明细科目包含了“财政补助支出/非财政补助支出”、“项目支出/基本支出”等资金来源及用途信息,同时也包含经济支出及资金去向信息,而《基本准则》体系下的科目,把上述现行科目信息一分为二,分别体现在政府预算会计科目和政府财务会计科目中。

根据以上分析,为方便举例,暂且设置与报表项目一致的一级会计科目,包括“工资福利费用”、“商品和服务费用”、“对个人和家庭的补助”、“折旧费用”、“摊销费用”、“财务费用”等科目。

(1)政府会计主体A单位收到零余额授权支付额度100000元,已到账,会计分录如下:

借:零余额账户用款额度	100000
贷:财政补助收入	100000

因额度已到账,故需根据收付实现制记录预算收入的执行情况,为方便举例,本文暂且以前文中的方案2进行预算会计核算。

借:预算收入——财政补助收入——基本支出补助
100000
贷:预算结余
100000

上述两个分录(财务会计确认和预算会计结转),体现了财务会计和预算会计二者分工明确,既适度分离又相互衔接,还能满足决算报表和财务报表两套报表填报需求。

(2)A单位发生费用类支出,购买了一批价值5000元的办公用品,且已实际支付,会计分录如下:

借:商品和服务费用——办公费
5000
贷:零余额账户用款额度
5000

因该费用类支出发生了实际支付,预算支出实际执行了,故需同时按照预算会计及收付实现制记录预算执行情况,仍以前文中的方案2进行预算会计核算。

发生费用类支出且实际支付时,需结转一笔预算支出,会计分录如下:

借:预算结余
5000
贷:预算支出——财政补助支出——基本支出
5000

上述两个分录同样完成了财务会计确认、预算会计结转,二者分工明确,既适度分离又相互衔接,也能满足决算报表和财务报表两套报表填报需求

(3)若A单位发生费用类支出,购买了一批价值5000元的办公用品,但未实际支付,会计分录如下:

借:商品和服务费用——办公费
5000
贷:应付账款
5000

因该费用类支出未发生实际支付,按照收付实现制,不需要“确认”(结转)预算支出,故不需要做预算会计分录。

(4)若A单位发生非费用类支出,退还了设备供应商甲公司质量保证金10000元,且已实际支付,会计分录如下:

借:其他应付款——质量保证金——甲公司
10000
贷:银行存款
10000

因该笔款项的支付不属于预算执行的费用类支出,故不需要“确认”(结转)预算支出,不需要做预算会计分录。

(5)若A单位购买一台价值50000元的固定资产(不考虑税费),款项立即支付。此次采购不属于政府采购,故不必直接支付,而使用授权支付,会计分录如下:

借:固定资产
50000
贷:零余额账户用款额度
50000

次月开始计提折旧,假设按规定计算需计提1000元折旧,会计分录如下:

借:折旧费用
1000
贷:累计折旧
1000

固定资产购买时不再一次性计入支出,而是通过折旧逐

月计入费用支出。

同时,因实际购买设备及立即付款执行了预算支出,故需同时确认(结转)预算支出,会计分录如下:

借:预算结余
50000
贷:预算支出——财政补助支出——项目支出
50000

(6)A单位购买一台价值50000元的固定资产(不考虑税费),款项未支付,会计分录如下:

借:固定资产
50000
贷:应付账款
50000

次月开始计提折旧,假设按规定计算需计提1000元,会计分录如下:

借:折旧费用
1000
贷:累计折旧
1000

因核算预算执行情况的预算会计使用收付实现制,本次采购未支付款项,故不“确认”(结转)预算支出。

五、借助财务信息系统实现预算会计和财务会计双分录

根据《基本准则》的规定,凡是发生费用支出且实际支付的,需要做双分录,即既需要根据权责发生制编制财务会计分录又需要根据收付实现制编制预算会计分录。按照这个规律,可以在财务信息化系统中设置条件判断,符合条件的业务,在财务人员录入完成财务会计分录后,系统自动生成预算会计分录,或者提示财务人员编制预算会计分录,以免遗漏或重复。

费用支出类分录具体判断条件为:借方科目为费用类科目,贷方科目至少包括“银行存款”、“零余额账户用款额度”、“现金”等科目中的一种。如果符合该条件,计算机就自动生成预算会计分录,金额以贷方支付金额为准。

收入类分录具体判断条件为:借方科目至少包括“银行存款”、“零余额账户用款额度”、“现金”等科目中的一种,贷方科目为收入类科目。如果符合该条件,计算机就自动生成预算会计分录,金额以借方款项金额为准。

主要参考文献:

财政部.政府会计准则——基本准则.财政部令第78号,2015-10-23.

财政部.政府部门财务报告编制操作指南(试行).财库[2015]223号,2015-12-02.

财政部.事业单位会计准则.财政部令第72号,2012-12-05.

财政部.事业单位会计制度.财会[2012]22号,2012-12-19.

财政部.行政单位会计制度.财库[2013]218号,2013-12-18.

李桂萍,尹丛丛.中国政府会计基本准则与IPSASB财务报告概念框架之比较[J].财会月刊,2016(16).

作者单位:深圳信息职业技术学院计财处,深圳518172